

Convergența principiilor ABC și ABM – garanția unui management performant

Sorinel CĂPUȘNEANU

Universitatea ARTIFEX, București
sorinelcapusneanu@gmail.com

Dana-Maria MARTINESCU

Universitatea ARTIFEX, București
danamartines@yahoo.com

Rezumat. *Acest articol descrie principiile costurilor bazate pe activități și ale managementului bazat pe activități. Prin analiza acestora s-a dedus că metoda ABC devine instrumentul principal de furnizare de informații pentru metoda ABM. Astfel, metoda ABM devine un instrument important de obținere a performanțelor în cadrul întreprinderilor și garanția unui management performant.*

Cuvinte-cheie: integrare economică; integrare incipientă și avansată; Politica Agricolă Comună (PAC); Sistemul Monetar European (SME); fiscalitate europeană; economie publică.

Coduri JEL: M11, M41.

Coduri REL: 14B, 14I.

1. Principiile metodei Activity-Based Costing (ABC)

Principiile metodei costurilor bazate pe activități reprezintă o analiză a managementului care reflectă cu acuratețe costurile de producție ale produselor, lucrărilor, serviciilor oferite clienților în raport cu consumul de resurse al întreprinderii și, de asemenea, permite identificarea cauzelor de îmbunătățire a performanțelor și a rentabilității prin raportare la insuficiențele metodelor clasice de contabilitate de gestiune și calculația costurilor utilizate.

Una dintre cauze, poate cea mai importantă, se referă la modul de repartizare a cheltuielilor indirecte cu ajutorul unor chei arbitrare care conduce la o alocare inexactă și incorectă a acestora asupra purtătorilor de costuri. De asemenea, se poate identifica drept cauză și caracterul prea simplist al metodelor de elaborare a tarifelor, a devizelor și a prețurilor de cesiune internă. Astfel, în cazul metodelor tradiționale nu se ține cont de importanța cheltuielilor angajate pe mai mulți ani (cheltuieli de concepție a unui produs nou, cheltuielile de cercetare-dezvoltare etc.) și astfel informațiile obținute din gestiunea întreprinderii nu țin cont de segmentele strategice, acest lucru conducând la absența unei analize precise a rentabilității diferitelor categorii de clienți care face imposibilă determinarea unei imagini cât mai reale a performanțelor economico-financiare obținute de întreprinderea în cauză.

Plecând de la aceste cauze care stau la baza îmbunătățirii rentabilității întreprinderii, metoda ABC (Activity-Based Costing) și-a propus să realizeze și realizează obținerea unor costuri cât mai reale, prin eliminarea criteriilor arbitrare de repartizare a cheltuielilor indirecte, a unei modalități îmbunătățite substanțial în separarea costurilor directe de cele indirecte și de delimitarea precisă a acțiunilor ce intră în componența operațiilor din cadrul activităților.

Literatura de specialitate prezintă argumentele ce stau la baza pertinentei costurilor de producție obținute cu ajutorul metodei ABC (Activity-Based Costing), care pun accentul în principal pe faptul că, costurile devin variabile în funcție de multiple cauze și că cele fixe se manifestă doar pe o perioadă foarte scurtă de timp. De aici se trage concluzia potrivit căreia utilizarea conceptului de „activitate” permite luarea în considerare a inutilizării unui anumit serviciu funcțional din cadrul întreprinderii și, de asemenea, posibilitatea determinării mai multor modalități de calcul al costurilor (pe produse, pe clienți, pe rețele de distribuție etc.).

Dacă managerii vor ține cont în deciziile lor de principiile metodei ABC (Activity-Based Costing), atunci se va putea observa ameliorarea rentabilității unității pe care o conduc, încă din primele stadii de aplicare a acesteia. În timp, managerii vor constata unele efecte care îi avantajează în raport cu concurența, și anume: reducerea costurilor, reducerea pierderilor pe produse. Toate acestea

au ca bază cunoașterea tuturor cauzelor ce conduc la creșterea volumului de producție, a diminuării subactivității și, în final, a scăderii prețurilor de vânzare ale produselor. Efectul de „subvenționare” binecunoscut și utilizat în cadrul metodelor clasice este eliminat complet în cadrul metodei ABC și, astfel, are loc o imputare corectă a costurilor resurselor efectiv consumate (salarii, materii prime, echipamente etc.) pe produse și clienți. Ca urmare a acestui aspect, întreprinderea poate recurge și la o sortare a clienților, alegându-i pe cei rentabili (din punct de vedere al volumului vânzărilor) și renunțând la cei mai puțini rentabili.

Una dintre cele mai importante contribuții ale metodei ABC o constituie faptul că remediază slăbiciunile abordărilor tradiționale de calcul al costurilor de producție. Pentru a răspunde cerințelor și exigențelor utilizatorilor de informații contabile, s-a efectuat o analiză foarte atentă a principalelor cauze care au condus la alegerea metodei ABC (Activity-Based Costing) în comparație cu metodele tradiționale de cost și care stau la baza îmbunătățirii rentabilității întreprinderii, după cum urmează:

A. Analiza ponderii cheltuielilor repartizate cu ajutorul cheilor arbitrare

Metodele tradiționale utilizau pentru repartizarea cheltuielilor indirecte o singură cheie de repartizare sau criteriu. Acest lucru însemna că, de fapt, anumite produse sau anumiți clienți suportau în realitate în proporție de 10-15% din cheltuielile indirecte, în timp ce alți clienți suportau cu până la 40% din cheltuielile indirecte. Ponderele cheltuielilor indirecte și a celor fixe în costul total de producție era foarte mică. Toate aceste proporții au rezultat în urma utilizării unor baze de repartizare care erau inadecvate tipului de cheltuielă ales. Numărul prea mic de chei de repartizare folosite pentru repartizarea cheltuielilor indirecte a condus la scăderea fiabilității acestora, dând naștere unor cheltuieli mult prea mari pentru unele produse și la cheltuieli prea mici pentru altele. Tocmai această situație a generat apariția fenomenului de *subvenționare* între produse (clienți). Cu alte cuvinte, unele produse, care conform procesului lor tehnologic comportau mai multe operațiuni, erau imputate cu cheltuieli de structură mult mai mari, acest lucru conducând la o vânzare mai scăzută a acestora, ținând cont de consumul real de resurse efectuat pentru realizarea lor.

B. Analiza coerenței dintre informațiile furnizate de gestiune și segmentarea strategică a întreprinderii

Pentru a-și extinde serviciile oferite clienților și pentru a fi totodată competitivi, multe întreprinderi mici și mijlocii recurg la o împărțire a unității pe segmente strategice. Acest fenomen des întâlnit în cazul majorității țărilor

dezvoltate din punct de vedere economic nu reprezintă un monopol al întreprinderilor mari. Prestațiile oferite de către întreprindere în cadrul fiecărui segment strategic ales sunt aproximativ aceleași, dar gradul de complexitate al comenzilor este variabil. Astfel, în cazul onorării anumitor comenzi, serviciul administrativ poate fi mult mai important pentru un segment strategic, decât pentru altul. O analiză a cheltuielilor pe activități realizată în interiorul serviciului administrativ permite fixarea unei modalități de determinare și de alocare mult mai corectă, și de asemenea, obținerea unei rentabilități la nivelul fiecărui segment strategic⁽¹⁾. Conform metodelor tradiționale, rezultatul analitic (nedelimitat pe segmente de clienți și comenzi) era determinat astfel:

$$\text{Rezultat analitic} = M - (\text{CIPRR} + \text{CA} + \text{CD})$$

unde:

M – marja costurilor directe, obținută pe baza relației: $M = (\text{Desfacere} - \text{Costurile directe})$;

CIPRR – costuri indirecte de producție repartizate rațional;

CA – costuri administrative;

CD – costuri de distribuție.

Pornind de la această relație de calcul al rezultatului analitic, acest lucru nu ne permite decât să luăm o decizie globală, la nivel de întreprindere. În opoziție cu acesta, metoda ABC (Activity-Based Costing), care face delimitarea pe segmente de clienți, ne permite vizualizarea și luarea unor decizii mult mai ample, pe activități. Astfel relația de calcul a rezultatului din exploatare, potrivit metodei ABC este următoarea:

$$\text{Rezultat} = M_s - \sum_{a=1}^n (C_a)_s,$$

unde:

$$M_s = (D - M)_s$$

iar M_s – marja segmentului strategic;

D – desfacere (cifra de afaceri);

M – materiale directe;

Ca – cost pe activitate;

a – tip de activitate;

n – număr de activități;

s – segment strategic.

Absența identificării segmentelor strategice, care consumau resursele întreprinderii de o manieră eterogenă, nu permiteau managerului să perceapă rentabilitatea reală a fiecărui segment. Se realizează astfel o ameliorare a sistemului

informativ prin demersul metodei ABC. Acest tip de abordare permite managerului să reacționeze rapid, să opteze pentru revizuirea prețurilor de vânzare, înainte de lansarea produselor în cadrul unui segment strategic sau al altuia.

C. Analiza rentabilității clienților

Pentru adaptarea la cerințele clienților aflate în continuă creștere, întreprinderile mici și mijlocii sunt tentate să-și diferențieze demersurile comerciale orientându-se pe piața concurențială în funcție de scopul fixat. Serviciul comercial al întreprinderii poate viza segmente mai mari sau mai mici de cliență sau să caute întreprinderi de același nivel, cointeresate în prestarea aceleiași game de prestații. Aceste aspecte au o incidență foarte importantă asupra rentabilității întreprinderii, deoarece fiecare segment strategic „va utiliza” resursele serviciului comercial de o manieră specifică.

Costurile comerciale de abordare ale categoriilor de clienți sunt diferite și se reflectă în stabilirea costurilor și în tarifarea ofertei prestațiilor. Aceste argumente militează în favoarea renunțării la repartizarea cheltuielilor indirecte aferente serviciului comercial în funcție de cifra de afaceri, un criteriu arbitrar, des utilizat în cadrul metodelor tradiționale de calculația costurilor. În contradicție, în cazul metodei ABC (Activity-Based Costing) se înregistrează o alocare mai corectă, întrucât criteriul de alocare utilizat este unul bine ales și, de asemenea, se ține cont de identificarea cât mai exactă a clienților.

O analiză atent efectuată permite întreprinderii, pe de o parte, să identifice și să evalueze toate acțiunile noi pe care le-a elaborat pentru a penetra noi segmente de piață, iar, pe de altă parte, să-și păstreze cu fidelitate segmentele de clienți dobândite anterior. Asemenea activități nu sunt destinate tuturor clienților întreprinderii. Metoda ABC (Activity-Based Costing) permite analizarea cu precizie a impactului pe care îl au activitățile asupra rentabilității reale, în funcție de un scop specific, precum și identificarea foarte precisă a costurilor, a efectelor produse de activitățile noi și a modului lor de alocare asupra clienților.

D. Analiza transparenței prețurilor de vânzare

Clienții nu cunosc costurile de producție ale unei întreprinderi, ei cunosc doar prețul de vânzare final. După cum se știe, costul de producție reprezintă baza de plecare în stabilirea prețurilor de vânzare. De exemplu reparația efectuată la un utilaj era asigurată în cazul metodelor tradiționale de către firme specializate sau de către persoane special instruite în repararea utilajelor, în timp ce în cazul metodei ABC (Activity-Based Costing) aceste reparații sunt efectuate de muncitorii care lucrează și întrețin acel utilaj. Cu alte cuvinte își face apariția în cazul metodei ABC conceptul de „*muncitori policalificați*”⁽²⁾, specific metodei japoneze JIT (Just-In-Time). Acesta este un prim aspect ce se

manifestă la nivel intern, ce are drept scop justificarea unor costuri mai reduse. Un al doilea aspect este legat de „protejarea” și atragerea de noi clienți prin asigurarea unor servicii suplimentare. De exemplu, în prețul de vânzare al unui produs este inclus transportul, montajul sau chiar servicii garanție și post-garanție. Acest succes a condus la apariția următoarelor trei fenomene:

- organizarea industrială a unei prestări tehnice care se bazează pe costuri;
- constituirea unei rețele dense pentru accentuarea proximității față de clienți;
- dezvoltarea de avantaje pentru clienți legate de prestații.

În concluzie, abordarea propusă de metoda ABC (Activity-Based Costing) constituie mijlocul de reconfigurare a stabilirii prețului de vânzare și soluția de ameliorare a rentabilității metodelor de calculația costurilor tradiționale. Metoda ABC permite să se opereze fie la nivelul unei metode prin care „vinde” costurile de producție înregistrate, fie vinde prestațiile pentru care prețul de vânzare este afișat și transparent și/sau riscul prăbușirii costului prestației nu mai este suportat de client, ci de către prestator. Această nouă metodă de stabilire a prețului de vânzare a fost elaborată având în vedere două direcții principale: identificarea prestațiilor scăzute pe client și calcularea costului de producție plecând de la activități.

E. Analiza transparenței prețurilor de cesiune internă

Demersul propus de metoda ABC (Activity-Based Costing) permite calcularea unor prețuri de cesiune interne care sunt integrate în afară de alte câteva activități „cumpărate”, de un alt serviciu sau o altă filială din cadrul grupului. Prin urmare, resursele activității de natură comercială nu participă la prețul cesiunii interne. Acest raționament este aplicat la activitățile de natură comercială, dar el se poate extrapola la toate activitățile legate de produse și/sau la toate activitățile de natură administrativă. Această dezbateră pe tema calculului costului de producție mult mai pertinent a stabilit diferența pe seama fixării marjei. Acest lucru depinde de alegerea politicii de către managerul întreprinderii sau grupului de întreprinderi.

F. Analiza integrării cheltuielilor plurianuale

Costurile de cercetare și dezvoltare, ale concepției noilor produse, ale fabricării de tipare, de utilaje, de creație și lansări de mărci sunt costuri angajate în cursul unui exercițiu, dar a căror rentabilitate se poate justifica abia în cadrul anilor următori. Modelul contabilității generale insistă la înregistrarea cheltuielilor în anul angajării lor, pentru a permite deducerea fiscală a acestora. Într-adevăr, ele depind de cheltuielile nemateriale, asemeni cheltuielilor cu

studiile și cu salariile, atunci când cei ce le-au conceput fac parte din personalul întreprinderii.

În cazul metodelor tradiționale, aceste cheltuieli nici nu erau luate în considerare sau, dacă erau, acestea aveau un volum foarte mic, aproape nesemnificativ. Metoda ABC (Activity-Based Costing) consideră că aceste cheltuieli pot fi integrate în cadrul unei producții planificate pe tot parcursul perioadei de gestiune și actualizate în fiecare an. Astfel, clienții nu vor mai plăti costurile de fabricație ale produselor din primul an. Acest tip de retratare permite intervenția în contabilitatea de gestiune. Toate aceste cheltuieli se pot identifica în momentul realizării lor, însă nu întotdeauna ele corespund resurselor ce le-au fost alocate.

Întreprinderile trebuie să realizeze studii de concepție și vânzare a produselor care prezintă cel mai scăzut grad de risc în cazul unui eșec. Acest lucru se poate efectua prin stabilirea tipologiei anumitor produse, în urma efectuării unor studii de marketing, pe baza cărora se trag concluzii cu privire la gradul lor de vandabilitate. Dacă costul de producție al produselor reflectă costul real al activității de concepție al acestora, atunci prețul de vânzare este determinat în urma luării unor decizii eficiente, dând astfel posibilitatea ca acele produse să concureze cu unele similare, dar cu un grad de rentabilitate mult mai mare.

2. Principiile metodei ABM (Activity-Based Management)

Principiile de bază ale metodei ABM și ABC au fost dezvoltate pe baza unui proiect de cercetare sponsorizat de către cincizeci de organizații din întreaga lume, sub directa îndrumare a directorului CAM-I, Tom Pryor, actualul președinte al Integrated Cost Management Systems (ICMS), pe durata derulării a trei ani (1986-1988). Rezultatul cercetărilor sale a fost făcut public în 1988 prin publicarea unui articol în „*Business Magazine*”, prin care anunța lansarea unui program informatic, a unor cărți și asigurarea de pregătire în domeniul calității ABM tuturor organizațiilor indiferent de mărimea acestora.

A. Principiul identificării cauzelor activităților

Potrivit acestui principiu, „*rădăcina*” cauzelor activităților se află foarte rar sub controlul personalului angajat, iar eliminarea unei părți din personalul angajat nu rezolvă problema costurilor generate de acele activități. ABM are la bază principiul potrivit căruia „*activitățile consumă costuri, produse și servicii, iar ele, la rândul lor, sunt consumate de către clienți*”.

B. Principiul identificării clientului aferent activității/procesului

Potrivit acestui principiu, se procedează la determinarea gradului de satisfacere a clienților în legătură cu costurile, calitatea, nivelul serviciilor și al timpului de livrare a produselor. După identificarea clienților satisfăcuți se trece și la identificarea activităților specifice, aducătoare de valoare. Pentru a proceda la îmbunătățirea activităților și a veni în întâmpinarea cerințelor clienților se poate utiliza metoda ABM în strânsă legătură cu TQM (*Total Quality Management*), BRP (*Business Process Reengineering*) sau benchmarking.

C. Principiul conducerii solidare

Potrivit acestui principiu, se procedează la stabilirea responsabilităților managerilor prin crearea de echipe manageriale (colective) ce vor conduce activități funcționale sincronizate prin legături funcționale. Acestea vor da naștere la procese manageriale simple, eficiente și flexibile al căror scop este de a satisface cerințele multiple ale clienților.

D. Principiul culminării performanțelor

Potrivit acestui principiu, activitățile de benchmarking corelate cu cele mai bune metode adecvate domeniului pot contribui la obținerea de performanțe superioare, iar culmea performanțelor poate fi atinsă prin utilizarea metodelor din anul precedent în anul curent, și chiar îmbunătățirea performanțelor actuale.

E. Principiul eliminării nonvalorii

Potrivit acestui principiu, se procedează la minimizarea și chiar eliminarea acelor activități neaducătoare de valoare. Drept urmare se va proceda la realocarea resurselor în vederea creșterii sau îmbunătățirii performanțelor (profitului) aferente activităților.

F. Principiul cooperării și răspunderii disciplinare

Potrivit acestui principiu, se procedează la cooperarea între departamente în vederea depistării abaterilor (erorilor) și a rădăcinii cauzelor activităților și a stabilirii răspunderii disciplinare. Pentru evitarea reiterării abaterilor negative sau a planificării variabilelor se vor avea în vedere: definirea cauzelor și a soluționării abaterilor negative aferente activităților neaducătoare de valoare, a costurilor excesive și calității scăzute.

G. Principiul îmbunătățirii permanente a activităților

Potrivit acestui principiu, competitivitatea se menține prin îmbunătățirea permanentă a activităților unei întreprinderi. Acesta este un proces de analiză continuu, de acțiune și contabilizare a tuturor rezultatelor obținute pe parcursul desfășurării activităților și de căutare a acelor căi de îmbunătățire a performanțelor unei întreprinderi.

H. Principiul actualizării informațiilor

Potrivit acestui principiu, toate informațiile trebuie actualizate și evitate orice date statistice irelevante, orice comparații nefondate. Măsurarea performanțelor trebuie să aibă la bază date actualizate care să permită luarea de decizii eficiente.

I. Principiul identității obiectivelor

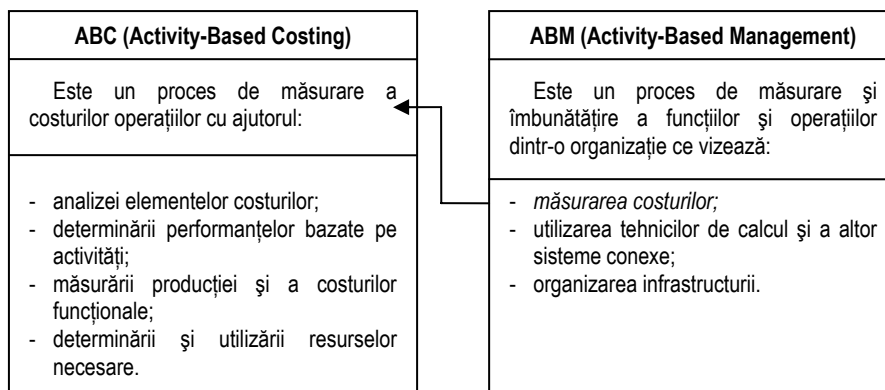
Potrivit acestui principiu, se verifică păstrarea acelor activități care aduc performanțe întreprinderii și care corespund obiectivelor stabilite de către aceasta. Se definesc unitățile de măsură ale activităților necesare pentru obținerea unui plan strategic și a bugetelor activităților.

J. Principiul satisfacției profesionale

Potrivit acestui principiu, personalul angajat al unei firme va depune o activitate eficientă atât timp cât munca acestora este răsplătită și premiată corespunzător meritelor obținute. Li se vor furniza angajaților toate instrumentele necesare obținerii rezultatelor dorite pentru a crește eficiența activităților aducătoare de valoare. Toate acestea vor conduce la păstrarea unui climat favorabil și va contribui la creșterea performanțelor întreprinderii.

3. Metoda ABM – instrument al metodei ABC

Este metoda managementului bazat pe activități (ABM) un instrument al metodei de calculația costurilor pe activități? Părerile sunt împărțite. O parte dintre specialiști consideră că la baza extinderii metodei ABC stă metoda ABM, în timp ce o altă parte consideră că metoda ABC a cunoscut o evoluție separată de ABM. Plecând de la definițiile celor două concepte supunem atenției următoarea schemă menită să faciliteze înțelegerea corectă a acestora:



După cum se observă pe baza schemei de mai sus, metoda ABC (Activity-Based Costing) reprezintă de fapt *o extensie instrumentală* a metodei ABM (Activity-Based Management). Metoda managementului bazat pe activități (ABM) constituie o excelentă metodă de îmbunătățire a calității deciziilor manageriale bazându-se în foarte mare măsură pe informațiile furnizate de către metoda ABC. Metoda ABM permite alocarea corespunzătoare a resurselor pe activități, contribuind la îmbunătățirea producției proceselor și a reducerii costurilor acestora, pe baza analizei efectuate prin intermediul metodei ABC.

Obiectivul metodei ABC nu mai constă în a influența nivelul costurilor (ca în cazul metodei costurilor pe centre de costuri, de exemplu), ci mai degrabă în alocarea unor acțiuni eficiente pe activități care determină costurile: „*Oamenii nu pot administra costurile, ei doar pot administra activitățile care determină costurile*”. Astfel metoda ABC capătă o nouă dimensiune: Activity-Based Management (ABM). Aspectul calculatoriu nu constituie elementul principal al metodei, dar, prin adăugarea unei dimensiuni strategice și manageriale, el este mărit.

Metoda ABC constă în oferirea unor costuri informaționale mult mai relevante, obținute cu o acuratețe mult mai mare decât prin abordările tradiționale. În această nouă abordare, calculația costurilor este încă considerată un instrument semnificativ al managementului, dar nu constituie un sfârșit, în sine. Încă o dată, trebuie să efectuăm o analiză a activităților întreprinderilor.

Acționând asupra activităților, metoda ABM face posibilă direcționarea acțiunilor ce privesc obiectivele pe termen lung. Toate costurile care prezintă caracteristica de a fi variabile devin utile în procesul de luarea deciziilor. Aceasta este originea terminologiei Activity-Based Management. Aceste declarații reclamă o definiție a procesului de circulație a resurselor prin intermediul unor activități și produse variate ale întreprinderii, care este foarte aproape de realitate. Astfel devine posibilă măsurarea consumului de resurse pentru fiecare activitate și determinarea valorii acestora.

Note

- (1) Segment strategic – segment de piață țintă ales de către întreprindere.
- (2) Muncitori policalificați – muncitorii instruiți pentru a executa un număr extins de sarcini de serviciu.

Bibliografie

- Căpușneanu, S. „Principiile managementului costurilor în condițiile integrării europene”, *Seminarul Științific Național „Octav Onicescu”*, simpozionul științific internațional, *Revista Română de Statistică*, București, 2007, pp. 50-57
- Ebbeken, K., Possler, L., Ristea, M. (2000). *Calculația și managementul costurilor*, Editura Teora, București
- Căpușneanu, S. (2008). *Elemente de management al costurilor*, Editura Economică, București
- Cokins, G. (1996). *Activity-Based Cost Management – Making it work – A manager’s guide to implementing and sustaining an effective ABC system*, The McGraw-Hill Companies, Inc., 1996, pp. 134-137
- Hicks, D.T. (1999). *Activity-Based Costing. Making it work for small and mid-sized companies*, Second Edition, USA
- Ravignon, L., Bescos, P.L., Joalland, M., Bourgeois, S., Le, Maléjac, A. (2003). *Méthode ABC/ABM*, Ed. d’Organisation, Paris